

**Høringsnotat -
Forslag om presiseringer i
virksomhetskrollbestemmelsene i
skatte-, toll og avgiftslovgivningen**

1. Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen slik at det fremgår at skatte-, toll- og avgiftsmyndighetene har adgang til å kopiere (herunder ”speilkopiere”) virksomheters elektroniske arkiver for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler. Forslaget innebærer endringer i tolloven 1966 § 17, merverdiavgiftsloven § 46, ligningsloven § 4-10, tolloven 2007 § 13-4, forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2, jf. motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1, og særavgiftsforskriften § 5-9, jf. særavgiftsloven § 1.

I det følgende brukes uttrykket ”skatte- og avgiftsmyndighetene” som betegnelse på skattemyndighetene, tollmyndighetene og avgiftsmyndighetene.

Da gjeldende kontrollbestemmelser ble vedtatt forelå den vesentligste informasjonen av betydning for skatte-, toll- og avgiftsforhold på papirdokumenter. Den teknologiske utviklingen har medført at gjeldende bestemmelser ikke gir tilstrekkelig avklaring om hvilke metoder skatte- og avgiftsmyndighetene kan benytte for å sikre seg tilgang til elektronisk lagrede opplysninger under virksomhetskontroller.

På bakgrunn av Høyesteretts uttalelser i en dom av 20. november 2007 (Rt. 2007 side 1612) – i det følgende omtalt som Bernh. Larsen Holding saken – er det oppstått tvil om ligningsmyndighetene har adgang til å benytte såkalt ”speilkopiering” ved gjennomføring av virksomhetskontroll etter ligningsloven § 4-10. Adgang til å speilkopiere var ikke direkte tema i saken, og Høyesterett har således ikke klart konkludert om det foreligger en slik adgang etter gjeldende rett, eller ikke.

Virksomhetskontrollbestemmelsene på skatte-, toll- og avgiftsområdet gjennomgås for tiden av Skatteunndragelsesutvalget som ble oppnevnt i statsråd 1. juni 2007. På grunn av den uklare rettsstilstanden som har oppstått som følge av Høyesteretts uttalelse i Bernh. Larsen Holding saken finner imidlertid departementet det hensiktsmessig å få en rask avklaring med hensyn til skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å benytte bl.a. ”speilkopiering” ved gjennomføring av virksomhetskontroller.

2. Gjeldende rett

2.1. Ligningsloven

Ligningsmyndighetenes adgang til å gjennomføre virksomhetskontroll er regulert i ligningsloven § 4-10, som har overskriften: ”Pålegg om å medvirke til undersøkelse”. Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet for alle selvangivelsespliktige skattytere, men i praksis benyttes den i hovedsak overfor virksomheter, herunder personlig næringsdrivende.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a plikter alle som er selvangivelsespliktige, jf. § 4-2 nr. 1, etter pålegg fra ligningsmyndighetene, å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av den. I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 82 fremgår det at oppregningen ikke er uttømmende. Det er på det rene at også elektronisk lagrede dokumenter omfattes av skattyters utleveringsplikt. For at et dokument skal omfattes av utleverings- eller fremleggelsesplikten er det ikke et krav at opplysningene i dokumentet vil få betydning for resultatet av ligningen. Dokumenter som er av en slik karakter at de generelt anses for å inneholde opplysninger som er av betydning for ligningen, vil omfattes av fremleggelsesplikten. Dette er uttrykkelig presisert i Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2000 side 788.

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b gir ligningsmyndighetene hjemmel for å gi pålegg om å gi adgang til befaring og besiktigelse og "gjennomsyn av virksomhetens arkiver" m.m. Regnskapspliktige skattytere har etter § 4-10 nr. 2 plikt til å legge fram opplysninger etter nr. 1 bokstav a uavhengig av sin taushetsplikt. Dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold, er unntatt fremleggelsesplikten, jf. § 4-10 nr. 2 annet punktum.

Adgangen til arkivgjennomsyn omfatter alle arkiver der ligningsmyndighetene har holdepunkter for å anta at det kan finnes opplysninger av betydning for ligningen, ikke bare de arkiver eller deler av arkiver som spesielt omfatter regnskapsmateriale. Skattyter kan ikke gi ligningsmyndighetene bindende anvisning på hvilke deler av arkivet som kan inneholde dokumenter av betydning for ligningen, eller kontrollen av denne. Dersom flere skattytere deler arkiv er det av betydning for kontrollen hvorvidt de ulike brukernes deler er klart fysisk atskilt, eller om det foreligger felles arkiv (sammenblanding). I førstnevnte tilfelle vil adgangen til gjennomsyn være begrenset til den berørte skattyterens deler. Er imidlertid arkivet organisert slik at ligningsmyndighetene er avhengig av anvisninger fra skattyter for å identifisere relevante opplysninger dersom de ikke får innsyn i hele arkivet, har ligningsmyndighetene rett til fullt innsyn.

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b sier ikke hvordan gjennomsynet skal skje. Plikten er passiv, i form av at ligningsmyndighetene skal gis adgang til lokalene og tilgang til arkivet. Bestemmelsen suppleres av § 4-10 tredje ledd, som gir ligningsmyndighetene adgang til å kreve at en representant for skattyteren er til stede og yter nødvendig veiledning og bistand, og gir adgang til kontor- og bedriftslokaler mv.

I ligningspraksis er det lagt til grunn at bestemmelsen i § 4-10 nr. 1 bokstav b ikke bare gir adgang til gjennomsyn på stedet, men at

ligningsmyndighetene også kan ta kopi av papirbaserte eller elektronisk lagrede dokumenter for senere gjennomgang i ligningsmyndighetenes lokaler. At det er en slik adgang ble slått fast av Høyesterett i Bernh. Larsen Holding saken.

I tilfeller hvor ligningsmyndighetene tar med seg en kopi av skattyters arkiver vil skattyter som hovedregel ha rett til å være til stede ved den senere gjennomgangen, jf. ligningsloven § 3-5. Hvis skattyter klager over pålegg om kopiering vil det kopierte materialet forsegles inntil klagesaken er behandlet, jf. ligningsloven § 3-6 jf. forskrift 23.12.1983 nr. 1839 om bokettersyn mv. § 4. Ligningsmyndighetene skal etter endt gjennomgang av materialet returnere dette til skattyter eller destruere det.

2.2. Merverdiavgiftsloven

Avgiftsmyndighetenes adgang til å gjennomføre virksomhetskontroller og ettersyn følger av merverdiavgiftsloven § 46 som er plassert i lovens kapittel XII om alminnelig opplysningsplikt og om plikt til å gi kontrollopplysninger, kontrolloppgaver mv. Bestemmelsen gjelder for alle som er pliktige til å sende oppgave over omsetning mv. etter merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter, eller som særskilt er pålagt bokføringsplikt.

Etter merverdiavgiftsloven § 46 første ledd kan avgiftsmyndighetene pålegge avgiftspliktige næringsdrivende å legge fram, utlevere eller

sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen. Oppregningen i § 46 første ledd er ikke uttømmende, og bestemmelsen er ikke begrenset til dokumenter som i snever forstand kan karakteriseres som regnskapsdokumenter. På samme måte som etter ligningsloven er utgangspunktet at avgiftsmyndighetene kan kreve utlevert dokumenter som generelt anses for å inneholde opplysninger som er av betydning for avgiftskontrollen. Det er på det rene at elektroniske dokumenter omfattes av dokumentbegrepet i bestemmelsen.

Merverdiavgiftsloven § 46 annet ledd fastsetter en plikt for den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste m.fl. til å yte nødvendig veiledning og bistand overfor avgiftsmyndighetene, og en plikt til å gi adgang til kontor- og bedriftslokaler. Lovteksten gir ikke anvisning på hvilke former for undersøkelse loven åpner for. Dette er heller ikke omtalt spesifikt i forarbeidene til bestemmelsen. Det har vært antatt at bestemmelsen ikke rekker like langt som ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b, som hjemler en generell adgang til gjennomsyn av virksomhetens lokaler. Departementet mener det er grunn til å stille spørsmål ved riktigheten av dette. Formålet med å gi avgiftsmyndighetene adgang til kontor- og bedriftslokaler må være å gi anledning til å undersøke nærmere alt som befinner seg der som vil være av interesse/betydning for avgiftskontrollen, og herunder vurdere om det finnes dokumenter som kan pålegges fremlagt etter §

46 første ledd. For å oppnå dette må adgangen til kontor- og bedriftslokale etter departementets oppfatning også innebære en adgang til å gjennomgå virksomhetens arkiver.

Merverdiavgiftsloven er for tiden under teknisk revisjon. I forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov som ble sendt på høring 30. mars 2007, foreslo departementet en bestemmelse om opplysnings- og bistandsplikt i § 16-21 som gir avgiftsmyndighetene uttrykkelig adgang til blant annet å gjennomgå virksomhetens arkiver ved bokettersyn tilsvarende ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b.

2.3. Tolloven

Tollmyndighetenes adgang til virksomhetskontroll er regulert i tolloven § 17 som er plassert i lovens kapittel III om alminnelige bestemmelser om tollkontrollen og tollbehandling. Kontrollsubjekt etter tolloven § 17 første ledd er den som er opplysningspliktig etter tolloven med tilhørende forskrifter.

Etter tolloven § 17 første ledd første punktum kan tollmyndighetene for å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter tolloven, foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige. I tollovens § 17 første ledd annet punktum eksemplifiseres hvilke dokumenter som anses å være relevante for den kontrollen som tollmyndighetene har hjemmel til å gjennomføre, og

som den opplysningspliktige kan pålegges å utlevere. I dette punktet regnes de mest praktiske dokumenttypene opp – slik som regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse og styre- og forhandlingsprotokoller. Oppregningen er ikke uttømmende. Begrensningen i hvilke dokumenter som kan kontrolleres finnes i formålet som er å ”kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter denne lov”, jf. § 17 første punktum. Det er på det rene at også dokumentbegrepet etter tolloven § 17 omfatter elektroniske dokumenter.

For å kontrollere riktigheten av dokumenter av betydning for kontrollen kan tollmyndighetene foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale. Lovteksten gir ikke selv anvisning på hvilke former for undersøkelse loven åpner for. Dette er heller ikke omtalt spesifikt i forarbeidene. Ved lov 3. juni 1994 nr. 14 om endringer i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) ble bestemmelsen endret slik at det klart fremgår at også lokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige omfattes av bestemmelsen. I forarbeidene er det uttrykkelig uttalt at kontroll av slike lokaler typisk vil være aktuelt der den opplysningspliktige disponerer plass til å oppbevare dokumenter i et kontor som ellers benyttes av andre, jf. Ot.prp. nr. 108 (1992-1993) Om lov om endring i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) punkt 5.3.5. Lovendringen forutsetter således at med ”undersøkelse av bedriftslokale” menes ikke bare en fysisk befaring av lokalene, men

også en undersøkelse av dokumentene som befinner seg i bedriftslokalet.

Departementet legger til grunn at adgangen til kontroll av bedriftslokale gir tollmyndighetene anledning til å undersøke nærmere alt som befinner seg i et bedriftslokale som vil være av interesse/betydning for formålet med kontrollen, herunder adgang til å gjennomgå virksomhetens arkiver.

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) er gjeldende tollov § 17 første ledd videreført i § 13-4 første ledd med tilnærmet liklydende ordlyd. Loven er ikke trådt i kraft.

2.4. Særavgiftsloven og motorkjøretøy og båtavgiftsloven

Toll- og avgiftsmyndighetene har også hjemmel til å foreta virksomhetskontroller etter særavgiftsforskriften § 5-9, jf. særavgiftsloven § 1, forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 annet ledd, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om omregistreringsavgift § 7, jf. lov om motorkjøretøy og båtavgift § 1.

I særavgiftsforskriften § 5-9 første ledd er det uttrykkelig fastsatt at toll- og avgiftsmyndighetene når som helst kan kontrollere den avgiftspliktiges regnskaper med tilhørende dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. Etter fjerde ledd skal

regnskapsmaterieell og andre dokumenter som skal kontrolleres fremlegges, utleveres eller sendes tollvesenet uten opphold.

Forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 annet ledd er bygget opp på samme måte som tolloven § 17. I bestemmelsens nr. 1 fremgår at tollmyndighetene kan foreta kontroll av forretningslokaler, verksted o.l. hos den avgiftspliktige og enhver som importerer, forhandler, produserer, oppbygger eller statusendrer motorvogner.

Bestemmelsens nr. 2 fastsetter hvilke dokumenter som kan kreves fremlagt eller sendt inn til gjennomsyn.

Forskrift om vektårsavgift § 15 fastsetter i nr. 2 bokstav a en adgang for tjenestemenn fra tollvesenet i kontrolløyemed når som helst å foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige, og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy eller importerer/forhandler deler til kjøretøy. Bestemmelsens bokstav b fastsetter på samme vilkår en adgang til å kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse. Bestemmelsen fastsetter en bistands- og veiledningsplikt for den avgiftspliktige og firmaets eiere eller ansatte.

I forskrift om omregistreringsavgift § 7 første ledd bokstav a er det fastsatt at tjenestemenn fra tollvesenet i kontrolløyemed når som helst skal ha adgang til å foreta regnskapsmessig ettersyn hos

avgiftspliktige, samt hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktig kjøretøy. I bestemmelsens bokstav b fremgår at tjenestemennene på samme vilkår kan kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse. I annet ledd er det fastsatt en bistands- og veiledningsplikt for den avgiftspliktige og firmaets eier eller ansatte.

Departementet legger til grunn at adgangen til kontroll av forretningslokale etter forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 annet ledd nr. 1 og forskrift om vektårsavgift § 15 nr. 2 bokstav a gir tollmyndighetene anledning til å undersøke nærmere alt som befinner seg i et forretningslokale som vil være av interesse/betydning for formålet med kontrollen, herunder adgang til å gjennomgå virksomhetens arkiver. I særavgiftsforskriften § 5-9 første ledd og forskrift om omregistreringsavgift § 7 første ledd bokstav a følger det samme av adgangen til å foreta regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige.

3. Nærmere om bakgrunnen for forslaget

Etter at tolloven, merverdiavgiftsloven og ligningsloven ble vedtatt i henholdsvis 1966, 1969 og 1980 har det som følge av ny teknologi skjedd store endringer med hensyn til hvordan de skatte-, toll- og avgiftspliktige utarbeider og oppbevarer informasjon av betydning for ligningen og fastsettelsen av toll og avgifter.

Som det fremgår av gjennomgangen av gjeldende rett blir kontrollreglene, i samsvar med alminnelige rettskildemessige prinsipper, i stor grad tolket og tilpasset dagens virkelighet. Etter departementets oppfatning er det likevel uheldig at det er blitt så stort skille mellom lovtekst og rettsregel, noe som er egnet til å skape tvil om rekkevidden av kontrollhjemlene. Hensynet til rettssikkerhet og forutberegnelighet tilsier også at rekkevidden av skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å gjennomføre kontroll og ettersyn av virksomheter, herunder på hvilken måte kontrollen kan skje, klart bør fremgå av loven med tilhørende forarbeider.

I Bernh. Larsen Holding saken konkluderte Høyesterett med at arkivgjennomsynsadgangen etter ligningsloven § 4-10 gir adgang til å ta ordinær filkopi (i dommen omtalt som ”backupkopi”) av elektronisk lagrede data for senere gjennomgang på ligningskontoret. I flertallets votum ble det imidlertid også uttalt følgende:

”At ligningsmyndighetene ved kopiering får praktisk mulighet til en grundigere gjennomgang enn hva det ville blitt anledning til i skattyterens lokaler, og at adgangen dermed kan øke kontrollintensiteten, kan etter min mening ikke tillegges betydning som motargument. Annerledes vil det være dersom denne type kontroll gir tilgang på informasjon myndighetene ellers ikke ville fått tilgang til. Det er opplyst at såkalt speilkopiering, som er vanlig praksis i dag, også gir mulighet for tilgang til dataprogram og

slettede dokumenter. Jeg kan vanskelig se at hjemmelen kan strekkes så langt ut fra formålet med kontrollen, jf. hva jeg tidligere har sagt om formålets betydning ved tolkingen. Det står således ikke for meg som opplagt at adgangen til gjennomsyn av papirarkiver også omfatter adgang til rekonstruksjon av slettet arkivmateriale. Spørsmålet ble imidlertid ikke utdypet under forhandlingene for Høyesterett og jeg går derfor ikke nærmere inn på det.”

Uttalelsen har skapt usikkerhet om hvilke metoder for kopiering skatte- og avgiftsmyndighetene kan benytte under virksomhetskontroller. Dette, sett i sammenheng med den elektroniske utvikling, gjør at departementet finner det nødvendig med en klargjøring og presisering av hvilke metoder skatte- og avgiftsmyndighetene kan benytte ved kopiering av elektronisk lagret materiale ved gjennomføring av virksomhetskontroller. Departementet finner det også hensiktsmessig at det fremgår direkte av bestemmelsene om virksomhetskontroll at fremleggelsesplikten omfatter elektroniske dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer.

Departementet vil peke på at det er uheldig at virksomhetskontrollbestemmelsene på skatte-, toll- og avgiftsområdet til dels er ulikt utformet uten at dette er nærmere begrunnet. Skatteunndragelsesutvalget vil i forbindelse med sin gjennomgang av kontrollbestemmelsene også se nærmere på en eventuell samordning

av virksomhetskontrollbestemmelsene på skatte-, toll- og avgiftsområdet. Departementet finner det derfor ikke hensiktsmessig å foreslå en generell samordning av bestemmelsene i denne omgang.

4. Departementets vurderinger og forslag

4.1 Dokument- og arkivbegrepet

Før datateknologi ble tatt i bruk i ordinære skriveprosesser og saksbehandling generelt, ble regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller m.m. utarbeidet på papir og fysisk oppbevart i papirbaserte arkiver. I dag skjer tilnærmet all skriftlig kommunikasjon elektronisk, og da ofte slik at mesteparten av den informasjon som produseres kun oppbevares på elektroniske lagringsmedier. Hva som finnes i papirform, vil være tilfeldig.

Bestemmelsene om skatte- og avgiftsmyndighetenes virksomhetskontroller tolkes slik at også elektroniske arkiver kan kontrolleres og elektroniske dokumenter pålegges utlevert.

Departementet mener det vil være hensiktsmessig at dette fremgår i de ulike kontrollbestemmelsene.

Med elektroniske dokumenter menes en logisk avgrenset informasjonsmengde som er lagret på et (hvilket som helst) medium for senere lesing, lytting, fremvisning eller overføring. Med medium menes en hvilken som helst bærer av digital informasjon som for eksempel en harddisk, diskett, CD-ROM, mobiltelefon, minnepenn,

elektronisk planlegger mv. Det normale er fortsatt at regnskapsbøker, kontrakter, styre- og revisjonsprotokoller o.l. lagres som elektroniske tekstfiler på ulike medium, men også bilder og lyd- og videofilmer mv. vil i utgangspunktet være omfattet av dokumentbegrepet.

Ofte er det ikke tilstrekkelig å bare kontrollere selve dokumentene for å avdekke skatte-, toll- og avgiftsunndragelser. Det finnes eksempler på at skatte- og avgiftspliktige har manipulert regnskapsprogrammer og slik produsert uriktig regnskapsmateriale, herunder bokføringsmateriale. Tilgang til selve regnskapsprogrammet vil i slike tilfeller være nødvendig for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne finne ut hvordan regnskapsprogrammet er blitt manipulert, og dermed kunne rekonstruere det riktige regnskapsmaterialet. Etter departementets oppfatning må det være slik at også ulike typer elektroniske programmer/dataprogrammer/programsystemer omfattes av fremleggelsesplikten.

Det foreslås ingen endring i hovedvilkåret for at dokumenter mv. skal omfattes av fremleggelsesplikten. Et dokument mv. skal fortsatt bare kunne kreves fremlagt når dette antas å ha betydning for skatte-, toll- eller avgiftsfastsettelsen. Hovedpoenget med presiseringen her er å få frem at typen dokumenter mv. som kan oppfylle dette vilkåret har endret seg betraktelig de senere årene.

Dagens teknologiske virkelighet utfordrer også det tradisjonelle arkivbegrepet. Et arkiv identifiseres normalt som en samling dokumenter eller et oppbevaringssted for brev og dokumenter. Etter departementets oppfatning kan det ikke være avgjørende om alle dokumentene oppbevares på samme sted, eller på samme elektroniske medium for at de skal omfattes av arkivbegrepet i virksomhetskrollbestemmelsene. Ethvert dokument som blir til som ledd i en virksomhet omfattes av arkivbegrepet, uavhengig av hvor dokumentet oppbevares. Selv om virksomheten hovedsakelig har sitt arkiv lagret på en harddisk eller en server, kan arkivet suppleres med dokumenter som er lagret på andre elektroniske enheter. Begrepet forutsetter heller ikke at det må være tale om en dokumentsamling i ordets rette forstand. Det kan også være tale om enkeltdokumenter.

Med tanke på hvor raskt den teknologiske utviklingen foregår, er det sannsynlig at det allerede om få år vil eksistere nye metoder for utarbeidelse og oppbevaring av elektronisk informasjon. Etter departementets oppfatning kan ikke myndighetenes kontrolladgang bero på hvordan dokumenter av betydning for lignings-, toll- og avgiftskontrollen utarbeides eller oppbevares. Det er av stor betydning at hjemlene tolkes i tråd med den teknologiske utvikling.

Med bakgrunn i ovennevnte foreslår departementet at det uttrykkelig fremgår av skatte- og avgiftsmyndighetenes virksomhetskrollbestemmelser at også elektronisk lagrede

dokumenter samt programmer og programsystemer omfattes av utleverings- og fremleggelsesplikten.

Det vises til forslag til endringer i tolloven 1966 § 17 første ledd, merverdiavgiftsloven § 46 først ledd, ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a og tolloven 2007 § 13-4 første ledd. Det vises videre til forslag til endringer i forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om vektårsavgift § 15, forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 og forskrift om særavgifter § 5-9. Det tas sikte på at tilsvarende forslag til endringer innarbeides i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov § 16-21.

4.2 Kopiering av elektronisk lagret materiale

Innføringen av elektronisk saksbehandling og lagring av dokumenter innebærer også at den praktiske gjennomføringen av virksomhetskontroller har endret seg betydelig siden tolloven, merverdiavgiftsloven og ligningsloven ble vedtatt. De sentrale virksomhetskontrollbestemmelsene er utformet med utgangspunkt i at kontrollene ble gjennomført i kontrollsubjektets lokaler, hvor bl.a. virksomhetenes arkiver var å finne. I dagens virkelighet, hvor det meste av en virksomhets materiale lagres elektronisk, er det langt mer praktisk at skatte- og avgiftsmyndighetene tar kopi av materialet og gjennomgår dette i ettertid i egne lokaler.

Da de sentrale virksomhetskontrollbestemmelsene ble vedtatt var kopiering av hele virksomhetens papirarkiver for senere gjennomgang i skatte- og avgiftsmyndighetenes lokaler en temmelig upraktisk måte å gjennomføre virksomhetskontrollen på. Dette utgangspunktet har imidlertid endret seg. Adgang til kopiering av elektroniske arkiver er i dag nærmest en forutsetning for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne gjennomføre en effektiv kontroll.

En full gjennomgang av en virksomhets elektroniske arkiv i virksomhetens egne lokaler vil være en svært tidkrevende prosess. Virksomheten kan påføres betydelig ulempe hvis datasystemet ikke kan benyttes på ordinær måte den tiden det eventuelt vil ta for skatte- og avgiftsmyndighetene å gjennomføre sine undersøkelser.

Både av hensyn til skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for relevante opplysninger og av hensyn til virksomhetene selv, er det i dag hensiktsmessig å kopiere den skatte, toll- eller avgiftspliktiges materiale, for senere gjennomgang og analyse. I Bernh. Larsen Holding saken slo også Høyesterett fast at ligningsloven § 4-10 første ledd bokstav b gir adgang til ordinær filkopiering av elektronisk lagret materiale for senere gjennomgang i ligningsmyndighetenes lokaler. I den samme saken uttalte imidlertid også Høyesterett om det de omtaler som "speilkopiering", at det ikke er opplagt at adgangen til gjennomsyn av papirarkiver også omfatter adgang til rekonstruksjon av slettet arkivmateriale. Spørsmålet om adgangen til å gjennomføre

”speilkopiering” ble imidlertid ikke utdypet under forhandlingene for Høyesterett.

Det finnes i dag ulike metoder for kopiering av elektronisk lagret informasjon. Uavhengig av hvilken metode som benyttes, vil informasjonen man ønsker å kopiere (fra kildemediet) normalt lagres som filer i en bestemt filstruktur. Hver fil har sitt navn, en filtype og et tidsstempel som eksempelvis angir når filen er opprettet, oppdatert og sist lest. En bruker lagrer sine dokumenter inn i dette systemet. Tidsstempelet settes automatisk i samsvar med datamaskinens klokke. Datalagringsmediene kan være av ulik karakter for eksempel en harddisk, diskett, CD-ROM, minnepinne, simkort osv.

Ved filkopiering fra et datalagringsmedium får den som kopierer kun med de filer som spesifikt angis. Filkopiering innebærer en risiko for at man kan sitte igjen med mangelfulle eller uleselige data som et resultat av feil under overføringen. Ved filkopiering er det også teknisk mulig å manipulere filer uten at slike endringer kan spores.

Ved kloning – ovenfor benevnt som ”speilkopiering” – lager man en kopi av et helt medium, ulikt filkopiering der man kopierer utvalgte deler av kildemediet. Data blir overført fra et datalagringsmedium (kildemedium) til et annet datalagringsmedium (målmedium) ved hjelp av spesialprogramvare. Ved kloning overføres filstrukturen med alt innhold (data/filer som er lagret i filstrukturen) fra kildemediet til et

målmedium. Også ved kloning vil det *i utgangspunktet* kunne være en risiko for etterfølgende manipulering av data uten at slike endringer kan spores. Innholdet man kopierer ut fra kilden kan lagres på ulike måter. Et alternativ er å lagre innholdet i en eller flere image-filer. Innholdsmessig blir resultatet det samme ved begge alternativene – forskjellen ligger i måten innholdet representeres på. For å eliminere risikoen for etterfølgende manipulering, benytter skatteetaten spesialprogramvare både ved innhenting og analyse av data. Innhentede data lagres i et spesielt image-format som begrenser videre bruk. På denne måten ivaretas dataenes integritet ved at datasettet låses i sin opprinnelige form.

Når man "sletter" data på et lagringsmedium, vil dataene bli markert som overskrivbare. De aktuelle dataene vil ikke være tapt før området på lagringsmediet hvor dataene ligger blir overskrevet med nye data. Når man benytter kloning som kopieringsform, vil filer som tilsynelatende er "slettet" være tilgjengelige på målmediet etter kopiering.

Ved skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroller vil materiale som er kopiert til et målmedium bli kopiert videre til en arbeids-/analyseharddisk. Gjennomgang og analyse av materialet gjøres ved å bruke spesielle analyseprogrammer. Ved søk på ord eller begrep vil alle åpne (ikke overskrevne) filer der ordet/begrepet er brukt bli vist.

Departementet er av den oppfatning at skatte- og avgiftsmyndighetene ved sine virksomhetskontroller må kunne benytte den til enhver tid eksisterende og best mulige teknologi for kopiering. At metodene muliggjør å hente ut også dokumenter som er fjernet fra filoversiktene kan ikke være til hinder for at de benyttes. Slik departementet vurderer det kan et dokument ikke anses for å være ”ikke-eksisterende” – i forhold til skatte-, toll- og avgiftskontrollen – når det med eksisterende teknologi er mulig å rekonstruere de aktuelle dokumentene. Det understrekes at skatte- og avgiftsmyndighetene uansett ikke har krav på å få utlevert andre type dokumenter enn de som er av betydning for ligningen eller fastsettelsen av toll og avgifter.

Den kontinuerlige utviklingen innenfor informasjons- og kommunikasjonsteknologien tilsier at virksomhetskontrollhjemlene må underlegges en formålsorientert og dynamisk tolking. Effektive kontrollhjemler er avgjørende for skatte- og avgiftsmyndighetenes muligheter til å avdekke skatte-, toll- og avgiftsunndragelser. Ved å benytte eksisterende teknologi for kopiering av ulike kildemedier kan skatte- og avgiftsmyndighetene gjennomføre virksomhetskontroller på en rask og effektiv måte. Søkefunksjoner til ulike analyseprogram innebærer videre at myndighetene raskt kan lete seg frem til de opplysningene som er relevante for saken. Ved de fleste metoder for kopiering av hele kildemedier sikrer man også at dataene ikke manipuleres i ettertid, noe som er viktig både for skatte- og avgiftsmyndighetene og for de skatte-, toll- og avgiftspliktige.

Ved all form for kopiering vil skatte- og avgiftsmyndighetene gjennomgående få med seg overskuddsinformasjon. Slik overskuddsinformasjon kan også omfatte dokumenter av mer privat karakter. Det følger av Den europeiske menneskerettighetskonvensjon artikkel 8 første ledd at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Retten til fri kommunikasjon gir en sentral garanti for den enkeltes integritet. Det er imidlertid akseptert at retten til fri kommunikasjon ikke er absolutt. Den europeiske menneskerettskonvensjon artikkel 8 annet ledd regulerer offentlig myndighets adgang til å gjøre inngrep i utøvelsen av slike rettigheter. Slike inngrep må ha hjemmel i lov, og det følger videre av artikkelen at de må være ”nødvendige i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.”

Departementet anser lovforslaget som et nødvendig ledd i å sikre effektive kontrollhjemler for å forebygge skatte-, toll- og avgiftskriminalitet. Skatte- og avgiftssystemet er et masseforvaltningssystem som baserer seg på oppgaver/opplysninger fra de skatte-, toll- og avgiftspliktige – et tillitsbasert system. Ved skatte- toll- og avgiftsunndragelser brytes denne tilliten. Myndighetenes kontrollarbeid går i stor grad ut på å etterse at opplysningsplikten er

oppfylt. For at kontrollarbeidet skal være effektivt, må myndighetene ha tilgang til opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at de opplysningspliktige følger regelverket. Departementet vil også peke på at selve kopieringsadgangen ikke innebærer et større integritetsinngrep enn gjennomsyn av arkivene hos kontrollsubjektet ettersom skatte- og avgiftsmyndighetene også vil kunne få tilgang til slike sensitive opplysninger ved gjennomsyn hos skatte-, toll- eller avgiftspliktige. Dette selv om materialtilfanget vil kunne bli større ved bruk av ulike kopieringsmetoder.

Etter departementets oppfatning kan ulempen ved kopiering av arkiver som fremgangsmåte ved virksomhetskontroller i stor grad avhjelpes dersom kontrollsubjektet får adgang til å være tilstede under den påfølgende gjennomgangen i skatte- og avgiftsmyndighetenes lokaler. I ligningsloven er det allerede en slik rett i § 3-5. Departementet mener dette også må gjelde ved virksomhetskontroller etter tolloven, merverdiavgiftsloven, særavgiftsforskriften, forskrift om omregistreringsavgift, forskrift om engangsavgift på motorvogner og forskrift om vektårsavgift. I den grad dette ikke allerede fremgår av forskrifter og retningslinjer er det viktig at en slik rettighet nedfelles. Departementet mener også at det er vesentlig at kontrollsubjektet blir gjort kjent med denne rettigheten under virksomhetskontrollen. Videre er det viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene, i den grad dette ikke allerede eksisterer, utarbeider spesifikke rutiner for tilbaksending og destruksjon av kopiert materiale etter endt gjennomsyn.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det uttrykkelig fremgår av lovteksten at skatte- og avgiftsmyndighetene kan foreta kopiering til myndighetenes datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skatte- og avgiftsmyndighetene eller hos den som kontrolleres. Begrepet "kopiering" skal i denne sammenheng ha et vidt innhold. I dette ligger at alle eksisterende metoder for kopiering kan benyttes. Det må også være slik at begrepet tolkes i takt med den elektroniske utvikling.

Det vises til forslag til endringer i tolloven 1966 § 17 første ledd, merverdiavgiftsloven § 46 annet ledd, ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b og tolloven 2007 § 13-4 første ledd. Det vises videre til forslag til endringer i forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om vektårsavgift § 15, forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 og forskrift om særavgifter § 5-9. Det tas sikte på at tilsvarende forslag til endring innarbeides i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov § 16-21.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslagene ikke vil ha merkbare økonomiske eller administrative konsekvenser verken for de skatte-, toll- og avgiftspliktige, eller for skatte- og avgiftsmyndighetene.

6. Forslag til lovtekst

6.1 Tolloven

Departementet foreslår at tolloven § 17 første ledd får følgende ordlyd:

§ 17. For å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter denne lov, kan tollvesenet eller den myndighet Kongen bestemmer foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige. *Ved gjennomgang av virksomhetens arkiver kan tollmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollmyndighetene.* På forlangende skal den opplysningspliktige uten opphold gi innsyn i, legge frem, utlevere, eller sende inn registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, og andre dokumenter av betydning for kontrollen. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.* Tollvesenet kan også ta ut til undersøkelse nødvendige prøver av varer. Slike prøver kan tas uten vederlag.

6.2 Merverdiavgiftsloven

Departementet foreslår at merverdiavgiftsloven § 46 første og annet ledd får følgende ordlyd:

§ 46. Den som er pliktig å sende oppgave over omsetning mv. etter denne lov eller i henhold til bestemmelser gitt med hjemmel i denne lov skal uten opphold, legge fram, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen når avgiftsmyndighetene forlanger det. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.* Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen. Det samme gjelder den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

Den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste eller bistår ham, skal yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler. *Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan avgiftsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos avgiftsmyndighetene.* Det samme gjelder den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

6.3 Ligningsloven

Departementet foreslår at ligningsloven § 4-10 nr. 1 får følgende ordlyd:

1. Ligningsmyndighetene kan pålegge den som omfattes av § 4-2 nr. 1

- a. å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.*

Nåværende annet til femte punktum i § 4-10 nr. 1 bokstav a blir tredje til sjette punktum.

- b. å gi adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyns- og virksomhetsarkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv. *Ved gjennomsyn av virksomhetsarkiver kan ligningsmyndighetene pålegge kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.*

6.4 Tolloven 2007

Departementet foreslår at tolloven 2007 § 13-4 første ledd får følgende ordlyd:

- (1) For å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter denne lov, kan tollmyndighetene eller den myndighet departementet bestemmer,

foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige. *Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollmyndighetene.* Når det kreves skal den opplysningspliktige uten opphold gi innsyn i, legge frem, utlevere eller sende inn registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, og andre dokumenter av betydning for kontrollen. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.* Tollmyndighetene kan også ta ut nødvendige prøver av varer for undersøkelse. Slike prøver kan tas uten vederlag.

6.5 Forskrift om omregistreringsavgift

Departementet foreslår at forskrift om omregistreringsavgift § 7 første ledd får følgende ordlyd:

Tjenestemenn fra Tollvesenet skal i kontrolløyemed når som helst ha adgang til å:

- a. foreta regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige, samt hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktige kjøretøyer,

- b. kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse, *herunder elektronisk lagrede dokumenter.*

Adgangen foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan Tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos Tollvesenet.

6.6 Forskrift om vektårsavgift

Departementet foreslår at forskrift om vektårsavgift § 15 nr. 2 får følgende ordlyd:

2. Tjenestemenn fra Tollvesenet skal i kontrolløyemed når som helst ha adgang til å:

- a) foreta kontroll av forretningslokaler, verksted o.l. hos den avgiftspliktige og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy eller importerer/forhandler deler til kjøretøy,
- b) kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondansen, *herunder elektroniske lagrede dokumenter.*

Adgangen foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan

Tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos Tollvesenet.

Tollvesenet kan kreve at kjøretøy fremstilles for Regionvegkontoret for kontroll av kjøretøyets registreringsforhold av hensyn til avgiften.

Ved omregistrering og påskilting av kjøretøy kan det kreves forevist kvittering for at forfalte avgifter er betalt.

For avgift som er betalt etter forfall, bør vognføreren som bevis ved en eventuell kontroll ha med seg avgiftskvittering under kjøringen.

6.7 Forskrift om engangsavgift på motorvogner

Departementet foreslår at forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 tredje ledd får følgende ordlyd:

Tollvesenet skal i kontrolløyemed når som helst ha adgang til å:

1. foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, oppbygger eller statusendrer motorvogner,
2. kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse, *herunder elektronisk lagrede dokumenter.*

Adgangen foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet.

6.8 Forskrift om særavgifter

Departementet foreslår at forskrift om særavgifter § 5-9 første og fjerde ledd får følgende ordlyd:

(1) Tollvesenet kan når som helst kontrollere om korrekt avgift er beregnet og betalt og om vilkårene i § 5-3 er oppfylt. I denne forbindelse kan tollvesenet kontrollere lokaler hvor avgiftspliktige varer produseres eller lagres, tilstøtende rom og transportmidler som frakter avgiftspliktige varer. Videre kan tollvesenet kontrollere hele regnskapet med tilhørende dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. *Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet.*

(4) Virksomhetens eier, styre, daglige leder, samt øvrige ansatte plikter å yte nødvendig bistand og veiledning i forbindelse med undersøkelsen. Regnskapsmateriell og andre dokumenter som skal kontrolleres, skal uten opphold fremlegges, utleveres, eller sendes tollvesenet. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.*